

**Audience publique du 23 mars 2016**

Recours formé par  
Madame ..., ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,  
en matière d'appel en garantie

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 36227 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 4 mai 2015 par Maître Marie Bena, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., dirigeante de sociétés, demeurant à F-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation à titre principal d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 février 2015 portant rejet de sa réclamation introduite en date du 26 janvier 2015 à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis en date du 20 janvier 2014 par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 et à titre subsidiaire du bulletin d'appel en garantie précité ;

Vu l'ordonnance présidentielle du 12 mai 2015, inscrite sous le n° 36228 du rôle, rejetant la demande en obtention d'un sursis à exécution ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 14 août 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 octobre 2015 par Maître Marie Bena au nom de sa mandante ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Alexandre Bouillet, en remplacement de Maître Marie Bena, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives.

---

En date du 20 janvier 2014, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », à l'encontre de

Madame ... en sa qualité d'administrateur de la société anonyme ... S.A., dénommée ci-après la « société ... », déclarée en faillite par un jugement du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg du 11 mai 2011, ledit bulletin déclarant Madame ... codébiteur solidaire d'un montant de ... € en principal et intérêts, au titre des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... sur les traitements et salaires de son personnel pour les années d'imposition 2010 et 2011.

Ledit bulletin est libellé comme suit :

*« (...) Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par ... Société Anonyme en faillite ayant eu son siège à ... L-... immatriculée sous le numéro fiscal ... à titre de l'impôt sur les traitements et salaires :*

<i>Année</i>	<i>Principal</i>	<i>Intérêts</i>	<i>Total</i>
<i>2010</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>
<i>2011</i>	<i>...</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>
<i>Total</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>	<i>...€</i>

*Il résulte de la publication au Mémorial Numéro ... du ...*

*Vous avez été nommée administrateur de ... Société Anonyme en faillite.*

*En cette qualité vous avez eu le pouvoir d'engager la société sous signature conjointe depuis le, 31/10/2006.*

*En votre qualité d'administrateur vous avez été en charge de la gestion journalière de ... Société Anonyme en faillite.*

*Par conséquent et conformément aux termes du § 103 AO, vous étiez personnellement tenue à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à ... Société Anonyme en faillite, dont notamment le paiement des impôts dus par ... Société Anonyme en faillite à l'aide des fonds administrés.*

*En vertu de l'article 136 alinéa 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel.*

*En vertu de l'article 136 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu à déclarer et à verser l'impôt retenu à l'Administration des contributions directes.*

*En vertu de l'article 136 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, l'employeur est tenu de présenter au bureau RTS compétent les comptes de salaires ainsi que tous autres documents comptables.*

*Dans le cas d'une société, conformément aux termes du § 103 AO, ces obligations incombant aux employeurs sont transmises à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers.*

*En votre qualité de représentante de la société ... Société Anonyme en faillite il vous appartenait de retenir, de déclarer et de veiller à la retenue, à la déclaration et au versement de la retenue d'impôt due sur les traitements et les salaires du personnel.*

*Or pour les années 2010 et 2011 le paiement des salaires a été fait sans que les montants à retenir aient été continués entièrement au receveur.*

*L'omission de retenir, de déclarer et de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est à qualifier d'inexécution fautive de vos obligations en tant que représentante de ... Société Anonyme en faillite.*

*Suite à l'inexécution fautive de vos obligations, le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de ... €*

*Ce montant de 153373,1 euros se compose comme suit :*

<i>Année</i>	<i>Principal</i>	<i>Intérêts</i>	<i>Total</i>
<i>2010</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>
<i>2011</i>	<i>...</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>
<i>Total</i>	<i>... €</i>	<i>... €</i>	<i>...€</i>

*Considérant qu'en vertu du § 103 AO vous étiez tenue de remplir les obligations fiscales incombant à la société ... Société Anonyme en faillite.*

*Considérant que l'inexécution des ces obligations est à qualifier de fautive.*

*Considérant que l'inexécution fautive de vos obligations a empêché la perception d'impôt sur les traitements et salaires d'un montant de ... €.*

*Considérant que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de vos obligations, vous avez empêché la perception de l'impôt légalement dû, vous êtes constituée codébitrice solidaire de ce montant conformément au § 109 AO.*

*Considérant que le § 118 AO m'autorise à engager votre responsabilité.*

*Considérant le fait qu'en votre qualité de représentante vous étiez chargé de la gestion journalière de la société ... Société Anonyme en faillite j'engage votre seule responsabilité, l'appel en garantie s'élève au montant de ... €, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs. (...) ».*

Par courrier de son litismandataire du 22 janvier 2015, Madame ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », à l'encontre du prédit bulletin d'appel en garantie du 20 janvier 2014.

Par décision du 4 février 2015, inscrite sous le numéro C 20564b, le directeur déclara non fondée la réclamation introduite par Madame ... dans les termes suivants :

*« Vu la requête introduite le 26 janvier 2015 par Me Marie BENA, au nom de la dame ..., demeurant à F-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Luxembourg 1 en date du 20 janvier 2014 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu le § 119 alinéa 1' AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que la réclamante était tenue en sa qualité d'administrateur de la société anonyme ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombait à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclarée responsable du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2010 et 2011 au montant total de ... euros, dont ... euros au principal et ... à titre d'intérêts; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;*

*Considérant que la réclamante fait valoir qu'elle n'aurait commis aucune inexécution fautive pouvant engager sa responsabilité ;*

*Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier que pour les années 2010 et 2011, le paiement des salaires a été fait sans que les retenues d'impôt sur les traitements et salaires n'aient été payées entièrement au receveur ;*

*Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;*

*qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;*

*que dans la mesure où l'administrateur par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;*

*que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;*

*que la responsabilité de l'administrateur est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;*

*qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;*

*Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;*

*Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;*

*que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;*

*Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive – « schuldhafte Verletzung » – des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;*

*Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre la réclamante et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;*

*qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité de l'administrateur, pour l'année d'imposition litigieuse ;*

*Considérant qu'il se dégage d'une publication au Mémorial C no ... du ... que la réclamante a été nommée administrateur de la société ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;*

*qu'en cette qualité elle était en charge de la gestion journalière de la société et pouvait engager la société par signature conjointe ;*

*Considérant que pour les années en cause, la réclamante n'a pas réglé toutes les retenues, ce fait constituant en soi une faute caractérisée ;*

*Considérant en effet que le § 109 AO prévoit un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne déroge pas au droit commun, mais qui le renforce, et soumet la mise en oeuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (schuldhafte Verletzung), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute ;*

*que la faute consiste dans le fait, soit de ne pas avoir accompli soi-même, soit de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations incombant à la personne morale représentée et que le dommage consiste dans l'insuffisance de l'impôt légalement dû, le lien de causalité se caractérisant par le fait que l'insuffisance est la conséquence du comportement fautif du représentant ;*

*que le fait pour un administrateur, position-clé d'une société, de ne pas verser les retenues sur traitements et salaires au Trésor public constitue un comportement fautif per se ;*

*Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité de la réclamante est engagée en vue des éléments qui précèdent ;*

*Considérant que pour les années 2010 et 2011, les montants à retenir n'ont pas été payés intégralement au receveur ;*

*Considérant que la réclamante a sciemment omis de verser l'intégralité de l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant les années 2010 et 2011 et que partant elle a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;*

*Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité de la réclamante en tant qu'administrateur de la société anonyme ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de la période en cause est justifiée ;*

*Considérant que, de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;*

**PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme;*

*la rejette comme non fondée. ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mai 2015, Madame ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation, principalement, de la décision directoriale précitée du 4 février 2015 et, subsidiairement, du bulletin d'appel en garantie précité du 20 janvier 2014.

Par requête séparée, déposée le même jour, inscrite sous le numéro 36228 du rôle, elle demanda auprès du président du tribunal administratif de voir ordonner qu'il soit sursis à l'exécution de la décision directoriale du 4 février 2015 sinon subsidiairement au bulletin d'appel en garantie émis le 20 janvier 2014 jusqu'à ce que le recours au fond soit toisé, ladite requête ayant été rejetée par ordonnance présidentielle du 12 mai 2015.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de retenue d'impôt sur salaire.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal par Madame ... à l'encontre de la décision directoriale précitée du 4 février 2015 ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie dont elle a fait l'objet.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire contre la décision directoriale précitée.

Le recours en réformation dirigé contre la décision directoriale ayant été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

Dans la mesure où le tribunal administratif s'est déclaré compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre la décision directoriale du 4 février 2015 intervenue suite à la réclamation de la demanderesse du 26 janvier 2015, recours qui a par ailleurs été déclaré recevable, il y a lieu de conclure à l'irrecevabilité du recours subsidiaire tendant à la réformation sinon à l'annulation du bulletin d'appel en garantie émis en date du 20 janvier 2014 pour défaut d'objet, étant donné qu'un tel recours n'est ouvert à l'encontre du bulletin que lorsqu'une réclamation a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

A l'appui de son recours, la demanderesse, après avoir repris les faits et rétroactes de l'espèce, reproche en premier lieu un défaut de motivation au directeur, estimant que la décision ne serait motivée ni en fait, ni en droit, « *alors qu'elle se contente de reprendre une formulation stéréotypée* » tout en soulignant que la décision ne caractériserait en rien l'existence d'une inexécution fautive dans son chef, ni les raisons pour lesquelles les poursuites sont engagées à son

encontre, alors que la société avait trois administrateurs, dont un administrateur-délégué en charge de la gestion journalière.

Elle fait valoir par ailleurs que Monsieur ...aurait été administrateur-délégué en charge de la gestion journalière de la société ... et ce, en vertu d'une décision de l'assemblée générale du 11 avril 2005 reconduite par décision de l'assemblée générale du 8 juin 2010 et qu'il aurait pu engager la société par sa signature individuelle. Elle précise que dans le cadre de cette gestion journalière, Monsieur ... aurait eu notamment pour tâche de retenir, déclarer et payer l'impôt dû sur les traitements et salaires en ce que ces actes répondraient « *aux besoins de la vie quotidienne de la société* ». En se référant à l'article 9 des statuts de la société ..., elle affirme que la signature d'un seul administrateur aurait été suffisante pour représenter valablement la société dans les rapports avec les administrations publiques, de sorte que le délégué à la gestion journalière serait personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de sa fonction à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société.

Madame ... souligne ensuite que l'administration resterait en défaut de prouver une inexécution fautive à son égard, dans la mesure où, d'après la jurisprudence en vigueur, le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO ne serait pas suffisant pour établir le caractère fautif de l'inexécution. Elle se réfère ensuite à la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 appelée « *Steueranpassungsgesetz* », dénommée ci-après « *StAnpG* », pour souligner que le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un représentant d'une société ne relèverait pas d'une compétence liée, mais constituerait un pouvoir d'appréciation dans son chef en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidé et dans la mesure où des considérations d'équité et d'opportunité devraient fonder la décision.

Elle conteste avoir commis la moindre inexécution fautive et reproche à l'Etat d'avoir violé le paragraphe 109 AO et les paragraphes 2 et 7 (3) StAnpG en ce que sa responsabilité aurait été engagée de manière automatique du fait des manquements de la société ... à ses obligations fiscales découlant de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « *LIR* », et qu'il aurait appartenu au directeur d'établir l'existence d'une inexécution fautive dans son chef, d'apprécier ensuite le degré fautif du comportement lui reproché et d'apprécier finalement de manière effective et explicite les circonstances particulières de l'espèce susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision, ce qu'il n'aurait cependant pas fait. Madame ... se réfère à un courrier du 24 mars 2011 du mandataire de Monsieur ... duquel ressortirait qu'elle se serait inquiétée de la situation de la société ... et aurait demandé des explications à ce dernier qui aurait été à ce moment administrateur-délégué en charge de la gestion journalière de la société. Monsieur ... lui aurait ensuite assuré que « *Les dettes sociales et fiscales que vous exposez dans votre courrier ont d'ores et déjà fait l'objet de conventions avec les organismes compétents* ». La demanderesse expose que la gravité de la situation aurait été décelée que suite à un audit réalisé par la société ... s.à r.l..

La demanderesse reproche encore à la décision directoriale de ne pas indiquer les circonstances particulières qui ont déterminé le choix de la poursuivre solidairement avec les deux autres administrateurs, alors que la société ... avait trois administrateurs, dont un administrateur-délégué, en 2010 et 2011.



Madame ... fait enfin valoir que la responsabilité des dirigeants se limiterait aux créances d'impôt qui sont restées en souffrance par leur faute, à l'exclusion de toute somme qui ne répondrait pas à la notion d'impôt au sens du paragraphe 1<sup>er</sup> AO, de sorte qu'elle ne saurait répondre personnellement des intérêts de retard dus par la société ....

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours, en citant les dispositions légales applicables, ainsi que la jurisprudence constante en la matière pour conclure au comportement fautif de Madame .... Il soutient que la demanderesse, en sa qualité d'administrateur de la société ..., n'aurait pu ignorer la situation quant aux arriérés en question, alors que, contrairement aux allégations de la demanderesse, l'article 9 des statuts de la société ... prévoirait que la société serait engagée vis-à-vis des tiers par la signature conjointe de deux administrateurs dont obligatoirement celle de l'administrateur-délégué.

Suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant, il appartient d'abord au tribunal de vérifier la légalité extrinsèque de l'acte lui déféré, avant de se livrer, par le biais de l'examen de la légalité des motifs, au contrôle de la légalité intrinsèque.

Si, en l'espèce, la demanderesse critique la légalité externe de la décision directoriale déferée, en soutenant, comme relevé ci-dessus, que le directeur n'aurait utilisé qu'une formulation stéréotypée afin d'engager sa responsabilité personnelle sans pour autant indiquer la base légale de ce moyen, le tribunal, pour sa part, constate que la décision sur réclamation du 4 février 2015, telle que citée *in extenso* ci-avant, mentionne de manière circonstanciée les éléments de fait et de droit justifiant aux yeux du directeur que Madame ... soit déclarée codébiteur solidaire de la dette fiscale de la société ... - la question du bien-fondé de ces motifs relevant de l'examen au fond du recours - le directeur ayant en substance retenu qu'il se dégageait d'une publication au Mémorial que la demanderesse a été nommé administrateur de la société ... et qu'en cette qualité, elle aurait été en charge de la gestion journalière de la société et pouvait engager la société par sa signature conjointe, ainsi qu'elle aurait commis une faute en omettant sciemment de verser l'impôt dû par la société ... sur les traitements et salaires de son personnel pour les années 2010 à 2011 et en empêchant de ce fait la perception de l'impôt légalement dû. Le directeur a encore mis en exergue que la demanderesse ne saurait s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrerait en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, tout en précisant que l'administrateur responsable sur le fondement du paragraphe 109 AO ne pourrait s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'aurait pas été engagée contre l'autre.

Le tribunal relève par ailleurs que les motifs ayant présidé à l'appel en garantie de la demanderesse sont encore précisés dans le bulletin d'appel en garantie même, lequel précise également que la demanderesse aurait été nommée administrateur de la société ... et que par conséquent, elle aurait disposé du pouvoir d'engager la société sous sa signature et qu'elle aurait été en charge de la gestion journalière. Le bulletin précise encore qu'aux termes du paragraphe 103 AO, la demanderesse était en sa qualité d'administrateur personnellement tenue de l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés. Par ailleurs, conformément au paragraphe 136 AO, il aurait incombé à la demanderesse de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts nés avant la disparition de la société. Comme la demanderesse aurait omis pendant les années 2010 et 2011 de retenir, déclarer et verser la retenue

d'impôt, des retenues d'impôts d'un montant de ... euros, y inclus les intérêts, seraient restées en souffrance. Le bulletin d'appel en garantie précisant d'ailleurs encore qu'en leur qualité de codébiteurs solidaires, un appel en garantie aurait également été adressé à Monsieur ...et à Monsieur .... Le tribunal souligne à cet égard que ces motifs, figurant dans le bulletin d'appel en garantie, participent à la motivation de la décision du directeur du 4 février 2015, dans la mesure où ce dernier, à travers sa décision, a expressément confirmé le bulletin d'appel en garantie.

Le moyen de la demanderesse, basé sur un défaut d'indication suffisante des motifs dans la décision directoriale déferée, est dès lors à rejeter.

Quant à la légalité interne de la décision, il y a lieu de rappeler qu'en vertu des dispositions de l'article 136 (4) LIR, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il s'ensuit que l'administrateur d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable directement, respectivement ceux dont elle est redevable pour compte d'autrui.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du fait du non-paiement des impôts dont est redevable une personne morale, le paragraphe 109 AO dispose dans son alinéa 1<sup>er</sup> : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société.

Il se dégage encore de ces dispositions que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Par ailleurs, le paragraphe 7 (3) de la StAnpG, dispose que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* ». Dès lors, en cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément

tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG en vertu duquel ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux<sup>1</sup>.

En toute hypothèse, il appartient cependant au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix. Le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève en effet pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce. Il appartient dès lors à l'administration de justifier la décision à ce double égard.

Quant à l'exercice de ce pouvoir d'appréciation par l'administration, le paragraphe 2 StAnpG dispose dans ses alinéas (1) et (2) que « (1) *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle de la demanderesse en sa qualité d'administrateur de la société ..., disposant du pouvoir d'engager la société sous sa signature depuis le 31 octobre 2006, le bureau d'imposition ayant retenu plus particulièrement à charge de Madame ... que celle-ci, en sa qualité de personne en charge de la gestion journalière de ladite société, aurait négligé l'accomplissement des obligations fiscales incombant à la société vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, en l'occurrence de ne pas avoir continué les retenues d'impôt sur rémunération au Trésor Public.

En effet, il appartient à cet égard au tribunal de constater, à l'instar de la partie étatique, qu'il ressort des publications officielles du Mémorial C, Recueil des Sociétés et Associations, N°... du ..., qui, conformément à l'article 9, paragraphe 4 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, sont seules opposables aux tiers et dès lors également à l'administration, que lors de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires qui s'est tenue le 31 octobre 2006, Madame ... a été nommée au poste d'administrateur de la société anonyme ...s.a., dont la dénomination sociale a été changée en ... lors d'une assemblée générale extraordinaire du 28 mars 2007, mandat reconduit par assemblée générale du 8 juin 2010 et qu'elle a occupé pendant toute la période fiscale litigieuse. Lors de l'assemblée générale extraordinaire du 11 avril 2005, Monsieur ... a été nommé administrateur-délégué en charge de la gestion journalière des affaires de la société, mandat également reconduit par assemblée générale du 8 juin 2010.

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 14 juin 2010 n° 26277 du rôle, disponible sur [www.ja.etat.lu](http://www.ja.etat.lu) .

Dans la mesure où la demanderesse a été nommée à partir du 31 octobre 2006 à la fonction d'administrateur de la société ..., elle doit être considérée comme ayant été à partir de ce moment-là officiellement en charge de l'administration de la société, et, conformément à l'article 53 de la loi précitée du 10 août 1915, comme ayant été, à partir de ce même moment, un des représentants légaux de ladite société à l'égard des tiers, la société ... ayant été représentée à l'égard des tiers par son conseil d'administration.

Or, celui qui agit en lieu et place d'autrui doit veiller à l'exécution des obligations fiscales de celui qu'il représente. Une de ces obligations consiste ainsi pour le représentant légal d'une société à opérer, déclarer et verser les retenues d'impôt et, de manière générale, à payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

A cet égard, le représentant qui a accepté sa fonction ne peut pas se contenter de contester son pouvoir. En effet, en n'exécutant pas les obligations légales de la société, il manque à son premier devoir, celui d'administrer<sup>2</sup>. Il ressort par ailleurs du courrier du mandataire de Monsieur ... adressé au mandataire de Madame ... le 24 mars 2011 qu'elle n'aurait jamais été présente au siège social de la société ..., ce qui est encore caractéristique d'un comportement fautif.

S'agissant de l'appréciation de la faute commise du fait du défaut de paiement plus spécifiquement des impôts sur traitements et salaires, il est vrai que, tel que cela a été retenu ci-avant, le seul non-respect d'une obligation fiscale n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO, mais il faut qu'une inexécution fautive soit vérifiée.

En l'espèce, le tribunal est amené à retenir, de concert avec la partie étatique, que la demanderesse a sciemment omis de verser au Trésor Public l'impôt qui était dû sur les traitements et salaires du personnel de la société ... pour la période concernée.

En tant que personne étant *de jure* en charge de l'administration de la société, Madame ..., conformément au paragraphe 103 AO, était en effet personnellement tenue - et ceci indépendamment de la question du pouvoir de signature afin d'engager la société ... - pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, de sorte qu'elle était obligée de retenir, lors du paiement des salaires, l'impôt sur les salaires, ainsi que de le verser au Trésor Public.

La faute ainsi commise est d'autant plus reprochable qu'en arrojant ainsi à la société ... un crédit en ne payant pas des sommes qui sont dues au fisc, elle a utilisé l'argent que la société est tenue de payer pour compte des salariés, étant relevé qu'il s'agit de sommes d'argent qui, dès le versement du salaire, ne doivent pas recevoir une affectation autre que le seul paiement de l'impôt dû par le salarié. Or, en ne donnant pas à ces montants l'affectation qu'ils doivent recevoir, le représentant de la société détourne lesdits montants à d'autres fins, ce qui constitue à l'évidence une inexécution gravement fautive de ses devoirs, qu'il n'a d'ailleurs pas pu ignorer.

---

<sup>2</sup> F. Rosen, « *Obligations et responsabilités des dirigeants de société en matière de contributions directes* », Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p. 199.

En l'espèce, la faute est encore plus grave que le défaut de paiement des retenues d'impôt s'est étendu sur plusieurs années, à savoir de 2010 à 2011.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que les explications fournies en l'espèce par la partie étatique permettent à suffisance, au regard des exigences posées par le paragraphe 109 AO et par le paragraphe 2 StAnpG, de justifier le constat d'un comportement fautif dans le chef de la demanderesse. C'est dès lors à bon droit que le bureau d'imposition a retenu une faute caractérisée à charge de la demanderesse.

Cette conclusion n'est pas éternuée par l'affirmation de la demanderesse qu'elle n'aurait *de facto* pas été en charge de la gestion journalière de la société et que cette tâche aurait appartenu à Monsieur ..., administrateur délégué de la société. Il convient de prime abord de souligner que les pouvoirs et devoirs attribués expressément par la loi au conseil d'administration ne peuvent faire l'objet d'aucune délégation<sup>3</sup>, seuls les actes « *qui en raison tant de leur peu d'importance que de la nécessité d'une prompt solution ne justifient pas l'intervention du conseil d'administration lui-même*<sup>4</sup> » pouvant faire l'objet d'une telle délégation.

Il convient ensuite de relever qu'en tout état de cause, les membres du conseil d'administration n'échappent pas à leurs responsabilités parce qu'ils délèguent en tout ou en partie celles-ci à d'autres ; ils doivent au contraire assumer une surveillance constante de ceux à qui ils donnent pareille délégation<sup>5</sup>.

Le tribunal relève enfin que si en l'espèce, il ressort certes des statuts de la société que Monsieur ... a été nommé administrateur délégué à la gestion journalière de la société ..., la délégation conférée à Monsieur ... pour la seule gestion journalière n'était toutefois en tout état de cause pas de nature à exonérer les autres administrateurs de leur responsabilité personnelle relative au respect des obligations légales et statutaires, de sorte que leur responsabilité solidaire est engagée conformément à l'article 59, alinéa 2, de la loi précitée du 10 août 1915.

En ce qui concerne le fait que la demanderesse ait, en sa qualité d'administrateur, omis d'exercer un quelconque contrôle sur le fonctionnement et la gestion journalière de la société en général et des activités des autres administrateurs en particulier, force est de constater qu'il est constant en cause que Madame ... n'avance dans le cadre du présent recours aucune explication susceptible d'expliquer son comportement.

Il convient toutefois de rappeler, comme retenu ci-dessus, que les administrateurs sont en tout état de cause responsables d'un défaut de surveillance du délégué à la gestion journalière<sup>6</sup>. Par ailleurs, il est admis que les administrateurs sont nommés parce que l'on attend d'eux la compétence nécessaire pour l'accomplissement de leurs fonctions, de sorte qu'actifs et non-actifs répondent de leurs actes de la même façon, le fait de ne pas exercer ses fonctions dans la société étant en soi une faute de gestion<sup>7</sup>. En effet, la faute n'implique pas de la part de l'administrateur un

---

<sup>3</sup> O. Ralet, Responsabilités des dirigeants de sociétés, Larcier, 1996, p.59.

<sup>4</sup> Cass. b., 17 septembre 1968, Pas.b., 1969, p.61

<sup>5</sup> Mons, 20 mai 1985, R.P.S., 1985, p.290.

<sup>6</sup> Voir notamment P. Berna, Le statut des administrateurs de sociétés anonymes, Bulletin du Cercle François Laurent, 1987, II, p.36.

<sup>7</sup> Ibidem, note n° 214.

agissement actif. La responsabilité de l'administrateur peut être engagée par son attitude passive, sa négligence, son incurie<sup>8</sup> ; aussi, le comportement de la demanderesse, consistant en une légèreté ou une insouciance impardonnable doit être considéré comme faute grave, à savoir une faute qu'un dirigeant raisonnablement diligent et prudent n'aurait pas commise et qui heurte les normes essentielles de la vie en société, ou du moins les normes importantes<sup>9</sup>.

Dès lors, le fait de ne pas avoir surveillé la gestion déléguée à Monsieur ... est de nature à engager la responsabilité des administrateurs de la société ..., dont celle de Madame ..., solidairement co-responsable.

Il s'ensuit que la demanderesse ne saurait valablement minimiser voire rejeter sa responsabilité en se retranchant derrière le fait que la gestion journalière de la société aurait été exercée par le dénommé ... qui aurait pu engager seul la société envers les administrations publiques, et ce d'autant plus que les statuts prévoient en leur article 9, modifiés par la résolution prise le 8 juin 2010 et publiés au registre de commerce et des sociétés en date du 18 décembre 2010 que « *La société est valablement engagée par la signature conjointe de 2 administrateurs dont obligatoirement celle de l'administrateur délégué* », de sorte que Madame ... disposait en tant qu'administrateur d'un pouvoir de signature à exercer conjointement avec l'administrateur-délégué. Cette conclusion ne se trouve pas éternuée par le fait qu'une plainte pénale a été portée à l'encontre de Monsieur ... et qu'il a été procédé à la révocation de ce dernier de son poste d'administrateur-délégué.

Aussi, concernant la période litigieuse, le tribunal ne peut dès lors que constater que la demanderesse a librement assumé *de jure* la charge d'administrateur de la société ... et qu'en tant que telle elle a éminemment failli à ses devoirs en ne portant aucun intérêt à la gestion journalière de la société qu'elle a pourtant représentée d'un point de vue légal et en s'abstenant par là-même de verser à l'Etat les sommes retenues ou qui auraient dû être retenues sur les salaires payés.

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Madame ..., en sa qualité d'administrateur de la société ..., est personnellement responsable des insuffisances d'impôt qui sont la conséquence de son comportement fautif, à savoir son défaut d'avoir continué pendant la période en question l'impôt retenu sur les salaires au Trésor Public.

En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision.

En ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, force est au tribunal de constater, compte tenu des circonstances particulières de l'espèce, que le directeur, dans sa décision du 4 février 2015, n'avait pas à justifier son choix de poursuivre l'un ou l'autre des codébiteurs, puisqu'un bulletin d'appel en garantie a été émis à l'encontre de chacun des administrateurs de la société ..., solidairement responsables en

---

<sup>8</sup> P.Thielen et J. Delvaux, La responsabilité civile des administrateurs de sociétés anonymes en droit luxembourgeois - situation actuelle et tendance future, Bulletin Droit et banque, 4/1948, p.6, et N. Schaeffer, Réflexions sur la responsabilité des administrateurs et dirigeants de sociétés commerciales de capitaux, Bulletin de la Conférence St Yves, n° 77, novembre 1990, p.18

<sup>9</sup> D. Matray, op.cit, notes n° 67, 68, 69 et 70.

application de l'article 7 StAnpG, le bulletin d'appel en garantie précisant expressément « *Des bulletins d'appel en garantie ont aussi été adressés aux codébiteurs solidaires suivants : Monsieur ...[et] Monsieur ...* ».

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est à bon droit que le bureau d'imposition, confirmé sur ce point également par le directeur dans la décision déférée, a engagé la responsabilité de la demanderesse pour le paiement de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2010 à 2011 de la société ... resté en souffrance.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres contestations que le recours est à déclarer non fondé.

Eu égard à l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 5.000 euros formulée par la demanderesse est à rejeter.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation dirigé contre la décision directoriale en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation dirigé contre la décision directoriale ;

déclare irrecevable le recours subsidiaire dirigé contre le bulletin d'appel en garantie du 20 janvier 2014 ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure de la demanderesse ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Michèle Stoffel, juge,  
Anne Foehr, attaché de justice délégué,

et lu à l'audience publique du 23 mars 2016 par le premier vice-président, en présence du greffier Marc Warken.

s. Marc Warken

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original  
Luxembourg, le 23/03/2016  
Le Greffier du Tribunal administratif